

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR
CAMPUS CACOAL
CURSO DE DIREITO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Antonio Inácio Vieira

Cacoal – RO
2008

ANTONIO INÁCIO VIEIRA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Fundação Universidade Federal de Rondônia - UNIR, como exigência parcial para obtenção de grau de Bacharel em Ciências Jurídicas, sob a orientação do Professor Ms. Gilson Tetsuo Miyakava.

Cacoal – RO
2008

VIEIRA, A. I.
Substituição Tributária
Antonio Inácio Vieira – 2008
Vii, 62 f. enc. 30cm.

Monografia – Fundação Universidade federal de Rondônia – *Campus* Cacoal, 2008.

Referências fls 61-2

I – Título

ANTONIO INÁCIO VIEIRA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

AVALIADORES

Profº. Ms. Gilson Tetsuo Miyakava	Nota
2º Avaliador (a)	Nota
3º Avaliador (a)	Nota

Média Final

Dedico à minha esposa Daiane e aos meus filhos Felipe e Henrique e a toda minha família que ao longo do Curso tiveram a paciência de ficar sem a minha presença.

Agradeço aos meus pais Lourival e Maria, pelo exemplo de pessoas honestas e probas que sempre foram. À minha irmã Inês, pela revisão ortográfica e digitação. À companheira de trabalho Edileuza, por colaborar com a pesquisa.

Toda longa caminhada começa com o primeiro passo.

Provérbio chinês.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	12
2.	HISTÓRICO	14
3.	A SUJEIÇÃO PASSIVA E AS GARANTIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	18
3.1	CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO	19
3.2	RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA E POR CUMULAÇÃO SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA	21
3.3	RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA	22
3.4	DISTINÇÃO ENTRE SUBSTITUTO E RETENTOR	23
3.5	A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS IMPOSTOS PLURIFÁSICOS, DE PAGAMENTO FRACIONADO E NÃO CUMULATIVOS	24
3.6	ESPÉCIES DE SUBSTITUIÇÃO	25
3.7	PRODUTOS ALVO	28
3.8	FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS	29
4.	PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO	32
4.1	O FATO GERADOR E O FATO GERADOR PRESUMIDO	32
4.2	A BASE DE CÁLCULO E A BASE DE CÁLCULO ARBITRADA	35
4.3	ABSTRAÇÕES, PRESUNÇÕES E LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	36
5.	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ORIENTADORES DA TRIBUTAÇÃO	40
5.1	PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	40
5.2	PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	41
5.3	PRINCÍPIO DA IGUALDADE	43
5.4	PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO	43
5.5	PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE	46
6.	QUESTÕES DOUTRINÁRIAS E JURÍDICAS	51
6.1	CRÍTICAS AO INSTITUTO	51
6.2	REGULAMENTAÇÃO POR CONVÊNIOS E PROTOCOLOS	51
6.3	POSICIONAMENTOS DOUTRINÁRIOS E JURÍDICOS	52

7.	A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ESTADO DE RÔNDONIA	55
7.1	INÍCIO	55
7.2	EVOLUÇÃO DO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ESTADO	56
8.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	59
9.	REFERÊNCIAS	61

RESUMO

VIEIRA, Antônio Inácio. Substituição Tributária, 62 folhas, trabalho de conclusão de curso. Fundação Universidade Federal de Rondônia – *Campus Cacoal*, 2008.

O presente trabalho concentra-se em expor o Instituto da Substituição Tributária Progressiva prevista no parágrafo sétimo do artigo 150 da Constituição Federal, procurando analisar as posições doutrinárias e jurisprudenciais diante da aplicação da Lei. Visa demonstrar as vantagens e desvantagens da Substituição Progressiva, a qual consiste em obrigar alguém a pagar além do imposto da operação própria, também o das operações futuras. Apesar de criticado, o Instituto não é novo em nosso Direito, existindo desde a implantação do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), passando pela Lei Complementar 44/83, Convênio ICMS 66/88, Emenda Constitucional 03/93 e Lei Complementar 87/96. Sua aplicação visa a praticabilidade da tributação que é uma evolução do sistema de garantias do crédito tributário, afastando evasões fiscais e assegurando recursos ao orçamento do Estado. Encontra-se o aludido Instituto massificado em nosso Sistema Tributário, sendo aplicado em todas as Unidades Federadas. No Estado de Rondônia, tem sido aplicado desde a criação do Estado e em muito contribuiu para a adequação da arrecadação à real circulação de riquezas nos seus limites territoriais.

Palavras-chave: Substituição Tributária, Crédito tributário, Garantias.

ABSTRACT

VIEIRA, Antônio Inácio. Substituição Tributária, 62 folhas, trabalho de conclusão de curso. Fundação Universidade Federal de Rondônia – *Campus Cacoal*, 2008.

The present paper concentrates on exposing the responsibility for taxes originated by future presumed operations on account of not cumulative taxes on added values written in the seventh paragraph of article 150 of the Federal Constitution, trying to analyze the law and doctrinal positions ahead of the implementation of it. Aim demonstrate the advantages and disadvantages of this method, which is to compel someone to pay the taxes for own operation and the future ones. Despite criticism, this technique is not new in our legal system, existing since the establishment of the National Tax Code (Law 5.172/66), followed by the complementary law 44/83, ICMS Agreement 66/88, Constitutional Amendment 03/93 and lastly the complementary law 87/96. Its application seeks the simplification of taxation which is an evolution of the guarantees for receiving the public credits, removing tax evasion and ensuring resources to the state budget. This mentioned Institute is widely applied in our tax system, being implemented in all Brazilian States. In the State of Rondonia, has been implemented since its creation and has contributed to adapt the tax collecting to the real wealth within its territorial limits.

Key words: Responsibility for taxes, Tax credits, Guarantees.

1. INTRODUÇÃO

Visa a presente monografia investigar a questão da Substituição Tributária e seus reflexos. O presente tema destaca-se pela sua relevância no contexto jurídico nacional, tendo em vista a busca de instrumentos assecuratórios de uma arrecadação mais eficiente e de meios que facilitem a fiscalização do cumprimento das demais obrigações tributárias. Em pauta, a figura do responsável por substituição, que deve apurar e recolher o imposto por outros contribuintes.

É lógico e racional que a existência do Estado passa pela arrecadação de tributos da sociedade. Desde as mais remotas formas de Estado, já se tem notícia de cobrança de tributos para justificar domínio, proteção, etc. Difícil é identificar e valorar as mudanças nas relações sociais da atualidade.

A tarefa primordial da ciência jurídica não é só classificar e trabalhar dogmaticamente o direito existente, mas também indicar os rumos e denunciar os descaminhos das tendências prenunciadoras das transformações nas concepções jurídicas tradicionais. Nesta linha de raciocínio, no terreno específico do Direito Tributário, procuramos tematizar a problemática da Substituição Tributária, assunto instigante para muitos. Buscamos os limites constitucionais, doutrinários e legais deste instituto.

Foi com o objetivo de tornar a arrecadação mais eficiente, evitando rotineiros processos de sonegação fiscal, que o Fisco optou por cobrar o imposto por antecipação, apesar de tal método ter sido muito contestado desde sua origem por muitos doutrinadores, que declaram ser uma ganância do Estado para explorar ainda mais a sociedade, que tanto imposto já paga. É claro o grande

desconhecimento desta técnica, dos seus aspectos conceituais e doutrinários, tornando-se um mito que precisa ser desfeito, discutido e apreendido.

Até o advento da Emenda Constitucional 03/93, as alegações de inconstitucionalidade eram as mais freqüentes, por falta de previsão no texto maior, ainda que desde a aprovação do CTN (1966) já existia previsão legal para sua cobrança. No decorrer do trabalho procuraremos evidenciar estas distorções.

Tratando dos processos de substituição, procura esta monografia explicitar suas diversas formas legais como: a substituição para trás (diferimento), para frente (fato gerador antecipado total) e para frente com não encerramento de fase (fato gerador antecipado parcialmente).

No Brasil, este método passou por muitas situações conflituosas desde sua implantação que foi mediante Convênios. Foram inicialmente seccionados produtos de rápida circulação para o controle nas indústrias e atacadistas. Posteriormente o rol de produtos foi ampliado e os Estados passaram a cobrar a Substituição Interna.

Finalizando, consiste este estudo em um trabalho referencial, com o objetivo de fornecer subsídios úteis à elaboração científica e compreensão jurisprudencial em torno do tema.

2. HISTÓRICO

A designação de terceiro como sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da prática de ato, fato ou situação de outrem não é recente. Referenciando os relatos de Bodda¹, a primeira menção ao instituto da substituição tributária – entenda-se, dever de retenção – está invocada na velha lei italiana 4.021, de 24/08/1877, que ao dispor sobre o imposto de riqueza mobiliária, previa às Províncias, às Comunas, às Pessoas Jurídicas, às Sociedades em comanditas por ações e às Sociedades Anônimas não somente o dever de declarar seus próprios rendimentos, mas também os estipêndios, as pensões, os ordenados que pagassem, os juros de suas dívidas contratuais e das obrigações que emitiam, e, além disso, recolher diretamente o imposto incidente sobre estes rendimentos, reembolsando-se dos respectivos encargos mediante retenção.

A introdução do instituto no nosso direito positivo ocorreu por meio do Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 25/10/1966), conforme descrito no já revogado artigo 58, parágrafo 2º inciso II, o qual dizia:

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a êle remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

O Ato Complementar 34 de 30/01/1967, substituiu o referido inciso II do parágrafo 2º pelo seguinte:

¹ BODDA, Pietro. Il Sostituto d'imposta. *JUS – Rivista di Scienze Giuriche*, anno II, fascicolo II, v. XIX, aprile-giugno, 1941, p. 196.

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)

a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente; (Incluída pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)

b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o imposto a que se refere o art. 46, nos demais casos. (Incluída pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)

Posteriormente, o Decreto-lei 406 de 31/12/1968 revogou expressamente os referidos dispositivos em seu artigo 13.

A Lei Complementar número 44 de 07/12/1983, acrescentou parágrafos aos artigos 2º, 3º e 6º do Decreto-lei número 406 de 31/12/1968, dispondo, novamente sobre a substituição tributária para a frente. Estabeleceu a possibilidade de se atribuir ao industrial, comerciante, atacadista, ou produtor, a condição de responsável pelo imposto devido pelo comerciante varejista. Previu ainda, corresponder à base de cálculo do tributo, para tais efeitos, ao valor da operação promovida pelo responsável (Substituto) acrescido à margem de lucro atribuída ao comerciante varejista ou revendedor. No caso dos varejistas, a margem de lucro seria obtida mediante percentual fixado em lei, com a possibilidade de sua majoração por convênio. Quanto aos revendedores, dependeria ela do preço máximo ou único pré-estabelecido pelo fabricante ou fixado pelo fisco.

Desde então, a substituição tributária, especialmente em relação ao ICMS, foi causa e objeto de inúmeras contestações, não logrando a jurisprudência êxito na definição de seus lindes.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, parágrafo 2º, alínea b, reservou ao legislador complementar a competência para dispor sobre o tema, contudo, o constituinte, prevendo a longa omissão legislativa verificada, estabeleceu, em normas de transição (Art. 34 do ADCT) que ultrapassado o prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição, não tivesse o Congresso Nacional editado lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados, mediante Convênio, poderiam fixar normas para regular provisoriamente a matéria. Assim editaram o Convênio 66/88 no qual estabeleceram a regra prevendo que “os

Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subseqüentes, a ser efetuada pelo próprio contribuinte”. Previu ainda que a base de cálculo do imposto devido por substituição equivaleria a um percentual de margem de lucro obtida por preço máximo ou fixada pela legislação. Isso encorajou os Estados a definirem, por atos infralegais a base de cálculo do imposto.

Segundo Silva², importa observar a existência de duas presunções para a viabilização da cobrança antecipada na substituição progressiva. A primeira relativa à ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, aquele fato que uma vez verificado no mundo fático atrai a incidência da norma tributária, irradiando os efeitos previstos em seu comando normativo, fazendo nascer a obrigação tributária e seu respectivo crédito tributário. A segunda, em relação à base imponible, ou seja, estima-se a perspectiva economicamente mensurável do fato jurídico tributário – valor da operação.

No campo doutrinário, necessário se faz observar os ensinamentos do professor Calmon³, fruto de longa experiência e apurada argúcia, ao ressaltar-se tolerável o fato gerador suposto – se tolerável for – somente nos impostos sobre o consumo porquanto demonstrar-se-ia absolutamente injusta, aética e atécnica além de imoral, sua adoção nos tributos incidentes sobre a renda e o patrimônio.

Ao adicionar o parágrafo 7º no Art. 150 da Constituição Federal, o constituinte derivado atribuiu à lei a tarefa de instituir a substituição tributária progressiva, referindo-se esta à lei ordinária, instrumento hábil aos entes tributantes para o exercício das competências que lhe outorga a vigente Carta Política. Entretanto, em se tratando do ICMS, pela insuperável força de disposição constitucional específica (art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, b), exige-se Lei Complementar. Objetivando cumprir a aludida previsão, foi promulgada a Lei Complementar 87, em 13/09/1996, na qual se disciplinou o regime da substituição

² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p 69.

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **A substituição tributária por fato gerador futuro: Emenda Constitucional 3 à Constituição de 1988**. *Repertório IOB de jurisprudência* 16/319, 2ª quin. Ago. 1993.

tributária. Todavia, observa-se pouco haver disposto a LC 87/96 sobre o tema em foco, delegando matérias a elas reservadas aos legisladores estaduais ordinários (art. 5º; art. 6º, *caput* §§ 1º e 2º; art. 8º §§ 3º, 4º e 5º), ensejando incongruências e incoerências nas legislações dos diversos Estados brasileiros. Os legisladores estaduais, por sua vez, não se constrangeram em disciplinar a inadmissível sucessão de transferências de competências para os muitos e instáveis decretos regulamentares.

Críticas também se faz à submissão do direito ao reembolso dos valores indevidamente recolhidos pelo substituto em virtude da não confirmação do fato gerador presumido, a pedido administrativo formulado pelo contribuinte, condicionando-o a prévia autorização do fisco no prazo de noventa dias, na medida em que contraria a determinação constitucional de restituição imediata.

3. A SUJEIÇÃO PASSIVA E AS GARANTIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Representa a garantia do crédito tributário todo dispositivo legal que tenha como objetivo, ou consequência dar mais eficácia e efetividade ao direito do Estado de exigir o cumprimento da obrigação principal. O professor Machado⁴ ensina que “qualquer exigência ou medida prevista na legislação, visando a reduzir a possibilidade de perda do direito ao recebimento do crédito tributário, é uma garantia deste”.

A serviço da praticidade e em garantia do direito de recebimento do tributo, as leis e, com lamentável freqüência, também os decretos regulamentares, elaboram esquemas e abstrações generalizantes e, tomando como referência um padrão médio, utilizam-se de presunções, ficções e enumerações genéricas, substituindo a aplicação causística da norma, ao caso concreto com suas peculiaridades, por sua aplicação ao caso modelo ou esquemático. Se por um lado estas técnicas evitam a ingerência indevida dos órgãos públicos na privacidade das pessoas e proporcionam notável simplificação na gestão dos tributos, d’outra margem desconsideram diferenças individuais por vezes relevantes. Segundo Silva⁵, a praticidade, seja ela voltada ao combate da evasão ilícita ou a simplificação da fiscalização e execução da norma tributária, labuta em prol das garantias do crédito tributário.

⁴ MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. VI, p. 21.

⁵ Op. cit., p.18.

Em nosso ordenamento jurídico, sujeito passivo é a pessoa que provoca a materialidade da hipótese de incidência de um determinado tributo conforme entendimento do nosso texto constitucional, ou seja, quem tem relação pessoal e direta com esta materialidade, conforme disposto no artigo 121, parágrafo único do CTN.

Hugo de Brito Machado⁶, por sua vez entende ser o sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa, natural ou jurídica, obrigada ao seu cumprimento, classificando-o como direto e indireto. Afirma que “sujeito passivo direto (ou o contribuinte) é aquele que tem relação de fato com o fato tributável, e sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta, de fato com o fato tributável está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo”.

Será, portanto, sujeito passivo no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese da incidência de um tributo (conforme inferida da Constituição) ou que tenha relação pessoal e direta conforme disposto no artigo 121, parágrafo único I do CTN.

3.1. CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

No magistério do professor argentino Jarach⁷, contribuinte é o sujeito que está obrigado ao pagamento do tributo por um “título próprio”, e, é obrigado por natureza, porque em relação a ele, se verifica a causa jurídica do tributo.

O contribuinte caracteriza-se por sua relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário, quando coincidem, sobre ele, o aspecto pessoal da hipótese de incidência e a sujeição passiva indicada no comando normativo. Será contribuinte o sujeito passivo que se relaciona pessoal e diretamente com o aspecto material da hipótese de incidência, consistente na descrição de um fato ou situação lícita, necessário e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, como por exemplo,

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 101.

⁷ JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969, p 168. Tradução livre do original “*El Contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, y, si se le permite a expresión, es obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo*”.

auferir renda, realizar operações de circulação de mercadorias, transferir bens imóveis, ser proprietário de imóvel rural, etc. Segundo Derzi⁸, é a pessoa descrita no pressuposto e que, com ele, tenha relação pessoal e direta, se for posta no pólo passivo da norma tributária, como titular do dever de pagar o tributo. O contribuinte participa da hipótese de incidência e se faz presente no comando normativo.

Há de se ressaltar que o legislador não possui liberdade plena para eleger os responsáveis, senão com admissível afronta ao princípio da capacidade contributiva, explicitado no artigo 128 do Código Tributário Nacional e aplicável a todas as espécies e modalidades de responsabilidade tributária que possam ser identificadas.

Analisando os casos de responsabilidade tributária, a capacidade contributiva sob a mira da norma tributária não é a do responsável, mas sim a do sujeito diretamente relacionado com o fato jurídico tributário. Por isso, não deve o responsável arcar com ônus econômico do tributo, mas sobre ele deve recair tão somente o dever jurídico de seu recolhimento, assegurando-se-lhe seu prévio, concomitante e posterior reembolso. O tributarista carioca Canto⁹, comentando o artigo 128 do CTN, diz que a responsabilidade tributária pode ser atribuída a terceiros “desde que seja parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação”.

Comentando o artigo 128 do CTN, o emérito tributarista brasileiro Professor Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰, diz ser este artigo uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Imprescindível a vinculação do responsável ao fato jurídico tributário, sendo esta a exigência que promana do princípio da capacidade contributiva. Ao responsável, basta-lhe o dever

⁸BALEEIRO, Aliomar. O responsável tributário em sentido restrito. In: **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 724.

⁹CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Codificação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Instituto brasileiro de direito tributário, 1955. p.39.

¹⁰COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 602.

jurídico, pois o gravame econômico deve ser suportado pela pessoa que pratica ou participa do fato gerador.

Nos impostos plurifásicos incidentes sobre o consumo, busca-se tributar a renda gasta no consumo. Paulo Roberto Coimbra Silva¹¹ afirma que nesses casos, a capacidade contributiva a ser atingida é do consumidor final, não se podendo onerar o agente intermediário obrigado a recolher o tributo, seja ele contribuinte de direito ou responsável. Por ter em mira a capacidade contributiva do consumidor final, os impostos plurifásicos são neutros e não influenciam na formação dos preços; respeita a lei de concorrência; adotam a não cumulatividade; demandam alíquotas uniformes; são seletivos em função da essencialidade dos bens e serviços; e não são restituíveis, quando indevidamente pagos àqueles que transferiram seu encargo econômico, a menos que estejam para tanto autorizados por quem assumiu o aludido encargo (art 166 do CTN).

3.2 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA E POR CUMULAÇÃO - SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA

A condição de responsável tributária está prevista no CTN sendo esta dividida em dois modos: o primeiro substituindo, de acordo com a previsão legal, aquele que deveria ser o contribuinte; o segundo recebendo, por transferência ou cumulação, o dever de recolher o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por causas diversas previstas em lei, não pode ou não deve satisfazer a prestação.

Ainda que pouco destacada por maior parte da doutrina, notável a impropriedade de se intitular “por transferência” todas as modalidades de sujeição passiva indireta (dentre as quais não se inclui a substituição tributária). Transferência implica o deslocamento total, a migração completa da responsabilidade do contribuinte para o responsável, com a imediata desobrigação do primeiro, o que nem sempre se dá na sujeição passiva indireta. As responsabilidades tradicionalmente classificadas como “por transferência” no direito tributário brasileiro, decorrentes da impossibilidade material ou jurídica do contribuinte satisfazer o crédito tributário, merecem uma subdivisão em responsabilidades “por transferência

¹¹ Op. cit. p. 23.

propriamente dita”, conforme previsto nos artigos 129 a 133 do CTN e, por extensão do vínculo, “colaterais” ou “cumulativas”, destinadas a resguardar o fisco contra a insolvência do contribuinte (artigo 134 do CTN). Para os doutrinadores José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis¹², a sujeição passiva indireta admite duas figuras: a) a do responsável, que não tem nexos pessoal e direto com a ocorrência do fato gerador do tributo, porém se torna obrigatório ao pagamento deste em função de disposição legal expressa; b) o substituto legal tributário que, em virtude de disposição legal expressa, passa a ocupar o lugar do contribuinte do tributo na relação jurídica tributária.

Por sujeição temos a possibilidade de os bens do responsável, que pode ser ou não o devedor, serem executados compulsoriamente, para satisfação de direito do credor, em relação nitidamente processual. O professor Renato Lopes Becho¹³, discorrendo sobre sujeição passiva direta e indireta, afirma que somente são sujeitos passivos tributários aqueles catalogados pela doutrina tradicional como sujeitos passivos diretos. Os indiretos não compõem a relação tributária, sendo figuras administrativas ou civis com repercussões processuais.

3.3 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA

Nos casos de substituição tributária, a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte, a lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário. Quem se substitui, portanto, é a pessoa que tendo praticado o fato gerador, deveria naturalmente ser, mas não é, o sujeito passivo, pois, tendo protagonizado o fato jurídico tributário, é quem revela a capacidade contributiva a ser tributada.

Paulo Roberto Coimbra da Silva¹⁴ comentando as leis estrangeiras, apresenta as definições do substituto tributário. Relata que na Itália, ele é definido como o “obrigado ao pagamento do imposto em lugar de outros, por fatos ou

¹² BORGES, José Cassiano e REIS, Maria Lúcia Américo dos. **O ICMS ao alcance de todos**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 93 – 94.

¹³ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética. 2000. p. 156.

¹⁴ Op. cit., p. 27.

situações a eles imputáveis”¹⁵. A lei espanhola preceitua ser “substituto do contribuinte o sujeito passivo que por imposição da lei e em lugar daquele, está obrigado a cumprir as prestações materiais e formais da obrigação tributária”¹⁶.

3.4 DISTINÇÃO ENTRE SUBSTITUTO E RETENTOR

Apesar de parecerem semelhantes, são distintas as funções do substituto e do retentor. Tanto um quanto o outro não participam diretamente do fato jurídico tributário, mas são indicados pelo legislador e postos a serviço da simplificação na gestão, da antecipação do recolhimento e do incremento nas garantias de recebimento do crédito tributário.

A substituição ocorre quando a própria norma instituidora do tributo, que é a norma básica ou matriz, faz recair a obrigação tributária, desde o início, sobre pessoa diversa daquela relacionada diretamente com o seu pressuposto fático. O substituto ocupa o pólo passivo da relação jurídico tributária no lugar daquele que, naturalmente, deveria ser o contribuinte, pois protagoniza o fato jurídico tributário.

O mesmo não se verifica com o retentor. Surge a retenção da determinação legal, dirigida àquele que por razões extrafiscais detém dinheiro alheio, de reter e recolher à administração fazendária uma determinada parcela do pagamento a ser efetuado ao contribuinte, a qual será computada como antecipação e garantia na liquidação da obrigação tributária deste que teve seus recursos parcialmente retidos. Exemplo: retenção do imposto de renda na fonte. Portanto, retentor não é contribuinte, pois não realiza o fato gerador. Também não é substituto, pois não ocupa o lugar do contribuinte na relação jurídica tributária. Havendo a retenção permanece o contribuinte ou responsável no pólo passivo da relação jurídica principal, surgindo-lhe apenas o direito à dedução dos valores retidos.

O professor Marco Aurélio Greco¹⁷ salienta a diferença entre o retentor e o substituto legal tributário, ao considerar este um agente de percepção do Estado e

¹⁵ Itália. **Decreto Del presidente della Republica**. 600, 29 settembre 1976, artigo 64.1.

¹⁶ Espanha: **Ley General Tributária**. 230, de 28 de diciembre, 1963, artigo 32.

não mero agente de retenção, uma vez que “não tem acesso a um patrimônio a entregar, do qual deva reter uma parte”.

3.5 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS IMPOSTOS PLURIFÁSICOS, DE PAGAMENTO FRACIONADO E NÃO CUMULATIVOS

O que caracteriza os impostos plurifásicos é a sua neutralidade, o que propulsiona livre concorrência, não onera o contribuinte de direito e não exerce influencia sobre a formação de preços. Esse mecanismo, introduzido após 1948 na França, proporcionou ponderável antecipação de recursos ao Estado e conferiu-lhe maior segurança no recebimento de seus créditos ao dissolver o dever de sua satisfação entre vários contribuintes. Tais vantagens, somadas a perfeita e completa transladação do ônus fiscal que propicia sua não-cumulatividade, fizeram com que servisse de modelo à comunidade européia e hoje em mais de 60 países ao redor do mundo.

Leciona a doutrinadora Misabel Derzi¹⁸ que foram o ICMS e o IPI concebidos de modo a onerar tão somente o consumo, pois a constituição de 1988, em seus artigos 153, parágrafo 3º e 155 parágrafo 2º, inciso I não autoriza que o ICMS onere o contribuinte de direito. Fica então o consumidor o único a não ter direito ao crédito sofrendo a repercussão total do tributo.

Comentando decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal sobre o prestigiado principio da não cumulatividade, o professor Sacha Calmon lembra:

o princípio da não cumulatividade de certos tributos, como o ICMS, tem como objeto impedir que na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases do seu círculo econômico, mormente na última, devendo ao consumidor final a parcela representativa do tributo vem representar percentual excedente do que corresponde a alíquota máxima permitida em lei. (...) na prática significa que a venda é tributada tão somente pelo valor adicionado ao preço, evitando-se a cumulação do tributo.

Pode ocorrer que, em determinadas situações, por motivos de maior comodidade, segurança e praticabilidade da administração fazendária, o Estado

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1997, p. 148.

¹⁸ Op. cit., p.166-117.

renuncia a antecipação parcial do tributo, imputando o dever do pagamento devido nas fases iniciais do processo de comercialização ao elo posterior do ciclo fiscal. Instituiu-se, então uma nova técnica de arrecadação, a Substituição Tributária, que atribui a certos agentes da circulação de bens e serviços a responsabilidade pela coleta do imposto devido em etapa anterior da cadeia de circulação que integra (diferimento).

Na outra ponta temos a Substituição Tributária progressiva que possibilita o adiantamento integral da tributação incidente sobre a circulação das mercadorias em seu maior valor de mercado, com considerável redução do número de responsáveis tributários, dificultando-se a sonegação e preservando-se as garantias do crédito tributário.

Paulo Roberto Silva¹⁹ explica que na substituição tributária progressiva, o fabricante, ao vender aos seus distribuidores as mercadorias que, presume a lei, serão revendidas no varejo, já recolhe o ICMS a ser devido no caso de se realizar o fato presumido.

A Substituição Tributária progressiva implica a antecipação do recolhimento integral do imposto calculado sobre uma base de cálculo estimada. Existem assim, duas presunções neste tipo de substituição: uma relativa à realização do fato gerador da obrigação tributária por ato do substituído; outra relativa à sua base de cálculo, pois se o fato não é reconhecido, sua base de cálculo só pode ser estimado.

3.6 ESPÉCIES DE SUBSTITUIÇÃO

Antes de abordarmos as espécies de substituição, passaremos ao seu conceito. A Substituição Tributária é uma técnica de tributação que consiste em se deslocar a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por um contribuinte para uma terceira pessoa em relação a um determinado fato gerador, excluindo a

¹⁹ Op. cit., p. 39.

responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este, responsabilidade supletiva, pelo cumprimento da obrigação tributária.

Via de regra, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato ou fato tributado. Neste caso, manifesta-se a responsabilidade do contribuinte, ocorrendo a sujeição passiva direta.

Muitas vezes é interesse do Estado, por razões de segurança ou economia, cobrar o tributo de pessoa diversa daquela que está diretamente ligada ao fato gerador: dá-se a sujeição passiva indireta. Esta sujeição ocorre quando o legislador cria “o substituto tributário”, quando resolve substituir desde o início o destinatário legal tributário da relação jurídica tributária principal. Surge então um só vínculo jurídico entre sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (substituto).

O substituto não fica obrigado junto ao destinatário legal tributário (como sucede com o responsável solidário), mas fica no lugar do destinatário legal tributário, o que motiva a exclusão deste último da obrigação tributária principal.

A Lei Complementar número 87/1996 ao dispor sobre a Substituição Tributária em seu artigo 6º parágrafo 1º diz que:

a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

A partir deste texto, podemos classificar a Substituição Tributária em Substituição Tributária para frente (subseqüente), Substituição Concomitante e Substituição Tributária para trás (antecedente).

Inicialmente vamos comentar sobre a substituição dita “regressiva”, ou “para trás” por alguns doutrinadores, que, nas legislações estaduais são denominadas como diferimento. Celso Ribeiro Bastos, citado por Maria Lúcia Levy

Malta Santana²⁰, tem uma definição para o diferimento que é a adotada pelas legislações estaduais:

O diferimento é o não recolhimento do ICMS em determinada operação ficando adiado para etapa posterior. Por esta técnica, o pagamento do imposto incidente sobre a saída da mercadoria (no caso do ICMS) é transferido para as etapas posteriores de sua circulação.

Diferir vem do latim *differe*, significando adiar, transferir para outro dia, demorar. Este instituto não se confunde com espécies de isenção ou incidência, uma vez que, considerando-se a repercussão tributária e a característica de valor agregado do ICMS, o tributo será exigido em dado momento definido em lei estadual. É um instituto peculiar, de fácil compreensão. No Estado de Rondônia, o que não é muito diferente dos outros Estados, este instituto é aplicado principalmente em relação aos produtos primários e praticamente todas as remessas promovidas por produtor ou cooperativa de produtores destinadas a comerciantes ou industriais.

Sobre a Substituição Concomitante, tem-se o exemplo do regulamento do ICMS do Estado de Rondônia, que estabelece a responsabilidade de retenção do ICMS no início da prestação do serviço de transporte, elegendo-se o tomador de serviço iniciado no Estado como responsável pelo recolhimento do tributo devido por autônomo e por transportador não inscrito, caso este não recolha o tributo espontaneamente. Observa-se que o fato gerador se dá de forma simultânea, não oferecendo dificuldades em sua aplicação.

Quanto à Substituição para frente ou progressiva, esta ocorre quando a lei atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido em operações subseqüentes a uma terceira pessoa, definindo, por antecipação, o valor a ser retido e recolhido, apesar de se referir a um fato futuro e incerto, o sujeito passivo de uma obrigação ainda não acontecida, assim com a base de cálculo, que também é presumida, em razão de referir-se a uma operação que a situação de fato indica que irá acontecer. O fato gerador, supõe-se, ocorrerá em etapa futura e será praticado por outros contribuintes do ICMS. Teve sua constitucionalização pela

²⁰ SANTANA, Maria Lúcia Levy Malta. **O diferimento no ICMS**. 1ª ed. Campinas: Julex livros Ltda, 1992, p 34-35.

Emenda Constitucional número 03/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal.

Existe também a Substituição sem encerramento de fase ou parcial. No Estado de Rondônia, esta foi implantada pela Lei Ordinária n. 1291/2003 a qual diz o seguinte em seu enunciado:

Autoriza o Poder Executivo a antecipar a cobrança do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS relativo às operações posteriores com mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Este tipo de cobrança recebeu o nome de Antecipado, tendo sua regulamentação pelo Decreto Estadual n. 11.140/04. Tal modalidade consiste na aplicação de um agregado de acordo com a origem da mercadoria, na entrada do Estado, o qual, após pago, poderá ser utilizado como crédito em razão dos débitos promovidos pela venda de tais mercadorias. Esta dinâmica possibilitou uma boa alavancagem na arrecadação do Estado, pois antecipa receita da maioria dos produtos que circulam em seu território.

3.7 PRODUTOS ALVO

O instituto da Substituição Tributária para ser adotado pressupõe a existência de determinados requisitos para sua perfeita adequação e eficácia enquanto instrumento de arrecadação de tributos prático e eficiente. São condições ideais a instituição do regime:

a) a existência de um pequeno número de fabricantes ou atacadistas e um grande número de varejistas, principalmente pequenos contribuintes, inclusive sem organização administrativa;

b) que o produto tenha preços mais ou menos estáveis, ou fixados pela autoridade competente, ou sugerido pelo fabricante para venda ao consumo final. Tais exemplos são fáceis de observar na indústria farmacêutica e automobilística, que têm seus preços sugeridos desde a fábrica;

c) que as operações apresentam um razoável valor agregado e uma capacidade de movimentação econômica significativa, revelando assim uma capacidade contributiva bastante acentuada.

Existe ainda outro fator importante na definição e adoção do sistema, que é a possibilidade de um produto ou operação apresentar um fácil sistema de controle, ao se deslocar a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido em todo o ciclo econômico por múltiplos contribuintes, para um reduzido número de sujeitos passivos.

É adotada freqüentemente nas operações feitas por companhias distribuidoras quanto às empresas que no varejo, negociam com produtos derivados de petróleo e álcool etílico hidratado carburante, montadoras de automóveis no que se refere a suas concessionárias, fábricas de cigarros e bebidas quanto aos atacadistas das respectivas redes de comercialização, etc. No Estado de Rondônia, sua incidência está destacada no Anexo V ao Regulamento do ICMS do Estado (Decreto 8321/98), o qual lista os itens sujeitos à sua aplicação.

3.8 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS

Tem-se discutido bastante a respeito da inconstitucionalidade do próprio texto constitucional, sendo que o Supremo Tribunal Federal vem decidindo no sentido de sua incompetência para decidir se uma norma constitucional está confrontando com outra norma constitucional, desde que ambas sejam decorrentes do poder constituinte originário, todavia, o próprio STF já declarou inconstitucionais disposições insertas na Constituição por Emendas emanadas do poder constituinte derivado, é obvio. Cita-se o exemplo da inconstitucionalidade da cobrança do IPMF dentro do ano de sua criação (ADIN n. 939-7).

A incompatibilidade das chamadas cláusulas pétreas, que não podem ser atingidas pelo Poder Constituinte Derivado, é que motiva algumas ações diretas de inconstitucionalidade. Os juristas José Joaquim Gomes Canotilho²¹ e José Afonso da

²¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6ª ed, Coimbra: Almedina, 1993, p. 1129.

Silva²² conceituam as limitações constitucionais do poder revisor em três espécies: as limitações temporais, circunstanciais e materiais. As cláusulas pétreas estariam, nestes contextos, inseridas como materiais, podendo ser expressas ou tácitas. Alguns teóricos afirmam que a Emenda 3/93 que adicionou o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal, fere as cláusulas pétreas. Este entendimento não é seguido pelos tribunais e o STF já declarou ser legal a cobrança de imposto por substituição, prevalecendo praticamente unânime este entendimento por várias decisões reiteradas, especialmente pelo julgamento do mérito da ADIn 1851/AL, relatada pelo Ministro Ilmar Galvão, a qual reconheceu que o imposto fixado na substituição tributária é definitivo, não comportando restituição ou pagamento de adicional.

Este entendimento transformou o ICMS - no regime de substituição tributária – em tributo unifásico, estimado, antecipado e definitivo. Ratificou-se o artigo 26, § 1º da Lei Estadual 688/96, publicada no Diário Oficial do Estado de Rondônia aos 30/12/1996, que estabelece:

§ 1º O encerramento da fase de tributação previsto neste artigo significa que, com a realização efetiva do fato gerador presumido, não importando se o valor da operação ou prestação tenha sido superior ou inferior ao valor da base de cálculo para fins de substituição tributária, não poderá o Erário exigir qualquer complementação de imposto, nem ao contribuinte caberá o direito a restituição de importância eventualmente paga a maior, exceto se no pagamento do imposto tenha ocorrido qualquer erro ou outra circunstância que torne imperativa a correção. (NR Lei nº 765, de 29/12/97 - D.O.E. de 29/12/97)

A presunção de ocorrência de fato gerador quantificado numa base de cálculo aleatória é questionada por alguns doutrinadores. Afirmam ser inadmissível tais arbitramentos de valores vinculados a levantamentos econômicos sem nexo de causalidade dizendo ser esta uma prática fiscalista igual ou pior do que a pauta fiscal.

²² SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 98.

José Julberto Meira Junior²³ afirma ser a exigência de pagamento de valores, a título de tributo, fundados em fato gerador presumido um ato de retirar parcela da propriedade do cidadão, na hipótese não contribuinte, sem qualquer amparo no cerne da Constituição. Desta forma, o Estado quando exigir pagamento de um cidadão, pretendo responsável de um presumido imposto ou contribuição, estará agredindo a propriedade deste cidadão e ferindo seus direitos e garantias fundamentais.

Diz-se muito sobre as competências do Poder Constituinte Originário. Devemos observar que na nossa Constituição Federal houve um poder constituinte originário “relativo”, visto que na convocação da Assembléia Nacional Constituinte foram renovados todos os deputados, mas não todos os senadores. Herdamos senadores “Constituintes Originários” ditos biônicos, pois, oriundos do regime militar imperante na época. Logo, não houve o nascimento de um Estado a partir de uma ruptura total com o Estado antigo.

²³ MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS – Substituição tributária**. 1ª ed. 2001, Curitiba: Juruá, 2006, p.89.

4. PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Falar em fato jurídico tributário presumido significa dizer que há uma presunção, isto é, um juízo, uma operação mental pela qual decide-se, mediante a verificação de sinais ou indícios sobre a efetiva ocorrência de um fato jurídico tributário em certo tempo e espaço. Logo, fato jurídico tributário presumido é fato que se considera realmente ocorrido, no tempo e no espaço.

A presunção é o *juris tantum* ou presunção relativa é verdadeira presunção; enquanto a presunção *jure et de jure* ou presunção absoluta, não é uma presunção. Esta última, segundo alguns tratadistas, é a que não comporta prova em contrário, é uma “verdade jurídica”. Em rigor, a presunção absoluta refere-se a algo que, independentemente de existir, não interfere com os efeitos juridicamente previstos; ou seja, o direito atribui determinados efeitos sem depender da realização de um certo fato o qual é irrelevante juridicamente para tais fins.

4.1 O FATO GERADOR E O FATO GERADOR PRESUMIDO

A obrigação tributária nasce no mundo fenomênico com a realização de um fato, jurídico, não contratual e lícito, previamente descrito em lei, deflagrando, automática e infalivelmente o dever de contribuir. O ponto crucial de distinção entre a substituição regressiva e a substituição progressiva consiste no fato de que nesta o crédito tributário é exigido do substituto antes da ocorrência do pressuposto fático da obrigação tributária. Esta inversão na ordem cronológica e lógica enseja reflexões sobre o fenômeno da incidência da norma.

No Direito Tributário incide a norma sobre um fato, descrito em seu antecedente, para imputar a alguém o dever de pagar dinheiro ao Estado, ou a pessoa outra indicada em seu conseqüente, a título de tributo. Em toda norma jurídica, inclusive a tributária, se decompõe em uma hipótese de incidência ou previsão hipotética (suporte fático, fato gerador) e uma regra ou conduta. A incidência da regra jurídica é infalível, mas somente ocorre depois de realizada a sua hipótese de incidência.

A obrigação geral e abstrata reside no preceito da norma tributária antes da ocorrência do fato jurídico, surgindo, com a exteriorização do seu pressuposto material no mundo fático, a obrigação tributária, com seu respectivo crédito e sujeito muito bem identificados. Logo, o nascimento do crédito tributário independe do respectivo lançamento, porquanto, apesar de ainda não devidamente quantificado, a sua liquidez não lhe retira a natureza creditícia.

O professor Celso Cordeiro Machado²⁴ leciona que:

no sistema jurídico brasileiro, como é sabido, o lançamento é apenas declaratório e não constitutivo do crédito. O crédito tributário preexiste ao lançamento, que apenas o formaliza e o declara, mas não o constitui, pois ele é constituído no momento em que ocorre o fato gerador e surge a obrigação principal.

Conclui-se, portanto, que nos casos de impostos sujeitos ao lançamento por homologação não dependem sua exigibilidade do ato de lançamento. Uma vez verificado o fato jurídico, nasce a obrigação tributária e surge seu respectivo crédito, cuja precisão decorre da simples aplicação da lei.

Diferentemente da obrigação principal, as chamadas obrigações acessórias (artigo 113 do CTN), obrigações instrumentais, consistentes em prestações positivas ou negativas no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos, não têm, via de regra, conteúdo pecuniário e, na opinião de respeitáveis especialistas, não necessitam de fato gerador na medida em que surgem como mera decorrência da legislação tributária (artigo 113 parágrafo 2º do CTN) o que existe, na verdade, são deveres comissivos e omissivos instituídos imperativamente em lei a

²⁴ Op. cit., p. 14.

favor da fiscalização, devendo ser cumpridos, obviamente, pelos seus destinatários (artigo 122 do CTN). Citando um exemplo, o dever de emitir nota fiscal (consequência) desde somente quando o comerciante pratica o ato de mercancia (hipótese). Sem a ocorrência deste fato, isto é, sem a realização de uma operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços, não se concebe o seu assentamento no talonário de notas fiscais.

O Código Tributário Nacional, neste contexto, é criticado por muitos doutrinadores que asseveram não existir obrigações tributárias acessórias, pois elas tendem a subsistir ainda quando inexistente a respectiva obrigação principal, citando como exemplo o dever de emissão de nota fiscal em operações isentas do ICMS.

Comentando-se sobre o fato gerador presumido, Alcides Jorge Costa²⁵ relata a possibilidade da declaração da inconstitucionalidade do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional número 03/93, dizendo o seguinte: “uma vez que aplicar a lei atual a fatos e situações que se supõe ou vão existir é aplicar lei também inexistente, pois o fato gerador futuro só poderá ter base de cálculo fixada ao arbítrio do fisco, cobrando-se na verdade imposto sem lei”, continua afirmando: “se o fato gerador é suposto, a base de cálculo só pode ser também suposta”.

Ives Gandra da Silva Martins²⁶ é outro doutrinador crítico ao instituto da Substituição Tributária. Afirma que o parágrafo 7º do artigo 150 fere o princípio da legalidade, na medida em que só a lei tem força para definir a obrigação tributária. Diz que esta não pode ser fictícia; deve corresponder a fato existente ocorrido, inexistindo obrigação tributária sem que se viole a estrita legalidade que permeia todo o direito fiscal.

Defendendo a constitucionalidade da Substituição Progressiva, o professor Ricardo Lobo Torres²⁷ observa que com a exigência de um valor cuja obrigação e

²⁵ COSTA, Alcides Jorge. **ICMS e substituição tributária**. Revista dialética de direito tributário. p. 74.

²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A substituição tributária no fato gerador do imposto**. Repertório IOB de jurisprudência, 20/408, 2ª quinzena. Outubro. 1993.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Substituição tributária e cobrança antecipada do ICMS**. São Paulo: dialética, 1996, p 190 e 192.

crédito somente constituir-se-ão no momento do fato gerador, a antecipação é fenômeno que ocorre no plano do tempo de pagamento e não no do tempo de ocorrência do fato gerador. Na substituição antecipa-se o pagamento do ICMS referente a fato gerador que ocorrerá no futuro, mas não antecipa – até porque seria absurdo – a ocorrência do próprio fato gerador, só esta sujeita ao princípio da reserva da lei (artigo 97, III do CTN).

Este argumento supracitado passou a dominar as decisões do STJ sobre o tema a partir de meados dos anos 90, tendo como defensor o Ministro Antônio Pádua Ribeiro dentre outros.

4.2 A BASE DE CÁLCULO E A BASE DE CÁLCULO ARBITRADA

A base de cálculo das operações não sujeitas à substituição tributária está prevista no artigo 13 e seguintes da Lei Complementar 87/1996. No presente trabalho, comentaremos a base de cálculo para fins de substituição tributária prevista no artigo 8º da referida Lei Complementar.

Estabelece a norma diversas formas estimadas ou presumidas de fixação da base de cálculo do ICMS na Substituição Tributária. Neste ponto reside a maior controvérsia sobre a fixação fictícia da base de cálculo do ICMS na Substituição Tributária Progressiva, exatamente por não representar e não existir o valor da efetiva operação no momento da realização do negócio jurídico. O STJ e o STF em várias decisões rejeitaram a aplicação da pauta fiscal de valores mínimos adotada pelos Estados para efeito da base de cálculo do ICMS, por não representar o efetivo valor da operação. No entanto, admitem como válida e definitiva a base de cálculo fixada no regime de substituição tributária.

A Lei Complementar número 114/2002, que alterou a LC 87/96, acrescentou o parágrafo 6º ao seu artigo 8º, fixando novo critério para apuração da base de cálculo do ICMS na Substituição Tributária, com a utilização dos preços praticados pelo mercado. Com o julgamento do mérito pelo STF da ADIn 1.851/AL, a base de cálculo estimada na Substituição Tributária tornou-se definitiva. Não resta outra saída senão a estrita obediência ao princípio da razoabilidade, mediante a

escolha criteriosa da margem do valor agregado e moderação na fixação presumida na base de cálculo do imposto antecipado.

O regime de Substituição Tributária, pelo fato gerador antecipado, possui enormes vantagens, pois concentra a arrecadação, facilita a fiscalização, reduz a sonegação, possibilitando segurança no recebimento dos créditos tributários pelo Estado. É claro que sempre deve observar moderação e razoabilidade na fixação da base de cálculo estimada para evitar injustiça fiscal, na forma de exigência ilegal do tributo, confisco e ofensa ao direito de propriedade.

A restituição imediata do imposto pago em excesso ou por fato gerador presumido que não ocorrer, pela diferença de preço na base de cálculo (estimada e real), deve ser um dos requisitos da legitimação da exigência antecipada do imposto a exemplo do regime de estimativa (STF, RE 73.503). A previsão estabelecida no parágrafo 1º do artigo 10 da LC 87/96, que cita o prazo de noventa dias para o Estado analisar o pedido de restituição entra em conflito com o parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, onde está escrito “...assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Logo, noventa dias não é um prazo razoável. Deve tal dispositivo ser revisto pois constitui uma afronta direta ao texto constitucional.

4.3 ABSTRAÇÕES, PRESUNÇÕES E LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

A praticabilidade, voltada à simplificação e viabilização e aplicação das leis é um princípio geral e difuso, apesar de não encontrar formulação escrita no ordenamento jurídico pátrio, que autoriza o legislador a adotar medidas administrativas eficazes para exigir o fiel cumprimento das obrigações fiscais. No direito tributário as presunções e as ficções não são fenômenos periféricos, mas, ao contrário, são utilizadas, enquanto técnica legislativa, em vários tributos, tanto nas normas que instituem obrigações tributárias quanto nas que dispõem sobre o processo administrativo tributário.

O uso às vezes exacerbado dessas presunções e ficções em matéria fiscal justifica-se, para além dos motivos de praticabilidade da arrecadação, pela real impossibilidade da administração pública imiscuir-se, minuciosa e criteriosamente, na vida de cada contribuinte, em busca de precisar sua efetiva capacidade contributiva. Busca-se então, reduzir os elementos substanciais e relevantes à arrecadação, selecionando-os da rica realidade.

Algumas justificativas são destacadas pela doutrina visando ao estabelecimento de presunções e outras técnicas tendentes a tornar mais econômicas, viável e funcional a exigência dos tributos, tais como evitar a ingerência indevida à privacidade; uniformidade da tributação; impossibilidade material de aplicação da lei tributária caso a caso mediante fiscalização individualizada e pessoal, intitulado estado de necessidade administrativa. Não resta dúvida ser estas presunções um eficiente instrumento contra evasão fiscal ilícita. Devemos salientar que merece ser esclarecido alguns conceitos: elisão fiscal é reconhecidamente manifestação lícita, configurada por meio de atos tendentes a evitar a configuração de fatos e situações enquadráveis à hipótese de incidência tributária; já a evasão fiscal ilícita tem nítida conotação fraudulenta, implicando práticas puníveis capazes de ensejar a persecução penal de seus agentes. A elisão vem sempre antes do fato; já a evasão ocorre após o fato.

É certo que o contribuinte tem o direito de alterar os passos de sua vida, dos seus negócios, atos e patrimônio, visando apenas a evitar ou economizar tributos, desde que o faça sem violar o direito da fazenda pública – elisão por omissão ou lacuna legislativa. Também é comum, até mesmo a lei, por motivos extrafiscais conceder benefícios fiscais e oferecer opções menos onerosas a determinados contribuintes – elisão induzida, como ocorre com as concessões de créditos presumidos, reduções de base de cálculo, opção pelo regime simples de tributação (Simples Nacional, LC 123/2006).

As presunções extraem de um fato conhecido, fatos prováveis, que se reputam verdadeiros, dada a probabilidade de que realmente o sejam. Constatando-se determinado fato, geralmente se verifica outro a ele afeto ou dele decorrente. Por presunção, reputa-se este último existente e projetam-se-lhe determinadas

consequências, sem destacar, a possibilidade, ainda que remota de sua inexistência. Convencionada e aceita a presença de um fato presumido, a ele são imputados os efeitos como se existentes fossem, e a admissão de provas contrárias ao fato presumido distingue as presunções relativas e as absolutas.

Algumas presunções classificadas como relativas ou *juris tantum* – aí está a ST -, podem ser anuladas mediante a produção de provas que as tornem insubsistentes ao demonstrarem a inexistência do fato presumido. Exemplo de presunção legal relativa é a força probatória atribuída às certidões de dívida ativa em relação à liquidez e certeza do crédito tributário nelas consignados (CTN artigo 204, § único). Já julgou o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais²⁸ embargos à execução fiscal onde contestava exatamente a presunção de liquidez e certeza da CDA e presunção de legitimidade dos atos administrativos concluindo ser a inversão do ônus da prova livre convencimento do juiz.

No outro lado estão as presunções absolutas ou *juris et de jure* que não admitem quaisquer prova em contrário. Estas consistem em um experiente cômodo de que se vale o legislador para revelar a desnecessidade ou prescindibilidade de um certo elemento ou requisito à validade de um ato ou à produção de determinado efeito jurídico. Nelas, nenhum tipo de prova tendente a desconstituir o fato presumido é aceito, exceto quanto ao fato que lhe serviu de suporte lógico.

Também existem as presunções mistas ou intermediárias, assim classificadas por não admitirem contra a verdade que estabelecem senão certos meios de prova, restritivamente previstos e taxativamente enumerados na própria lei (*numerus clausus*).

Uma última classificação das presunções é a presunção simples, que não deixa de ser uma presunção relativa. São obtidas mediante inferências lógicas, fundamentam-se em indícios não adotados pelo legislador como determinantes da existência de certos fatos ou situações e sempre admitem prova em contrário. Exemplo de presunção simples são os lançamentos baseados em índices artificiais

²⁸ TJ/MG, **AC 139.716-5** relatada pelo Desembargador Páris Pena.

de produtividade, valores padrões para determinado setor, arbitramentos, que sempre vão admitir prova em contrário.

Num outro contexto, a ficção constitui uma valoração jurídica contida em preceito legal, em virtude do qual se atribuem determinados supostos fáticos consequências que desprezam sua natureza real. A ficção não oculta ou falseia a realidade, mas cria uma verdade jurídica distinta da real. A diferença crucial entre ficção e presunção, segundo Becker²⁹, reside no fato de ter a presunção por ponto de partida a verdade de um fato, do qual se impõe a certeza jurídica a existência de um fato provável; enquanto na ficção, a lei estabelece a certeza jurídica da existência de um fato improvável ou sabidamente falso. Não obstante, a presunção legal absoluta e a ficção criam realidades jurídicas irrefutáveis, vigorando sua distinção apenas no plano pré-jurídico.

A atribuição de determinados poderes aos órgãos responsáveis pela administração fazendária se justifica pela busca de um eficiente controle na arrecadação de tributos, visando dar sustentação ao cumprimento do orçamento público, promovendo uma justa distribuição equitativa entre a coletividade dos gastos públicos.

O Sistema Tributário Brasileiro é marcado por princípios reguladores do poder de tributar e normas definidoras da rígida repartição de competências entre os entes federados. Deste modo, os princípios assim como as demais normas jurídicas, não se encontram isolados, mas inseridos e integrados em um sistema uno e indivisível. Iluminam e são iluminados no direito positivo. Os princípios mais gerais, verdadeiros sustentáculos do ordenamento jurídico, são fundamentais para a compreensão e fixação do sentido dos mais específicos, assim como as normas hierarquicamente superiores, desde que em conformidade com a lei fundamental, irradiam sentido aquelas de maior grau de concretude.

²⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 509-510.

5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ORIENTADORES DA TRIBUTAÇÃO

5.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A atual Constituição, no seu artigo 146, III, 'a' determina ser somente a Lei Complementar o diploma idôneo para a definição das bases de cálculo dos impostos nela discriminados, inclusive os plurifásicos, de pagamento fracionado e não cumulativos (artigo 153, IV e artigo 155, II). Referindo-se ao ICMS, estabelece a Constituição em seu artigo 155, § 2º, XII, 'b' ser matéria privativa de Lei Complementar a disciplina da Substituição Tributária e de seu regime de compensação.

O objetivo da Lei Complementar é uniformizar, em toda a Federação, as matérias a elas reservadas pela Constituição, evitando-se discrepâncias que, não raro, observam-se entre as legislações dos diversos Estados-membros e municípios brasileiros. Sobre este prisma não resta dúvida ser a base de cálculo e a Substituição Tributária no ICMS matérias de competências privativa do Congresso Nacional, precisando da aprovação da maioria absoluta dos membros de suas casas e, portanto, indelegáveis ao legislador ordinário estadual e muito menos ao poder executivo estadual. Seguindo este raciocínio, não observou a ordem constitucional a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 6º e no §3º do artigo 8º, ao delegar ao legislador estadual a competência para instituir a Substituição Tributária e dispor que, para efeitos de substituição tributária progressiva, "existindo preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço", transferindo ao legislador ordinário estadual sua competência privativa e indelegável para definir a base de cálculo do ICMS (artigo

146, III, 'a' c/c artigo 155, II, CF/88) para efeitos de Substituição Tributária (artigo 155, § 2º, XII, 'b').

Pelo fato da proibição constitucional da delegação de competências reservadas à Lei Complementar, pode-se afirmar que, naquilo em que for com ela compatível, há de prevalecer, nesta matéria, o Decreto Lei número 406/68, alterado pela Lei Complementar 44/83, que nas circunstâncias em que foi emitido, tem a materialidade reclamada por uma Lei Complementar, prevalecendo sobre a LC 87/96. A não revogação expressa do Decreto-Lei 406/68 pela LC 87/96 não é acidental, pois esta não regula aspectos integrais da matéria, não dispondo de aspectos específicos da Substituição Tributária.

Sobre o manto do princípio da legalidade, o Sistema Tributário Nacional repele qualquer possibilidade de majoração de tributos sem prévia lei que assim preveja. Logo, não é admissível a delegação à administração fazendária de poderes para manipulação para uma suposta margem de lucro, a menos que seja uma base presumida, para fins de antecipação no recolhimento do tributo, provisória e posteriormente ajustada.

5.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Constitui o princípio da capacidade contributiva um limite na escolha de fatos estranhos à atividade estatal para fins de tributação, que devem sempre ser suscetíveis de uma valoração econômica. O antecedente da norma tributária deve descrever um signo presuntivo de riqueza, apto a revelar a capacidade contributiva e justificar a imposição tributária. Ocorrido o fato jurídico tributário, nele revela-se uma riqueza apreciável, e essa riqueza manifesta, economicamente mensurável, constitui o parâmetro inicial e limite máximo de mensuração da obrigação tributária.

Não deve a base de cálculo ser dissociada do fato gerador, pois é este que revela a capacidade econômica a ser tributada. Destaca-se o importante papel do princípio da capacidade contributiva, que é o de observar a realidade econômica, medindo-a por meio das verdadeiras forças econômicas do contribuinte.

É importante salientar que na Substituição Tributária Progressiva, admite-se a exigência antecipada do tributo juridicamente sustentável a luz do princípio da capacidade contributiva, muito embora os valores recolhidos pelos substitutos e cobrados do substituído não correspondem necessariamente aquela riqueza a ser manifestada com a futura ocorrência do fato gerador presuntivo, desde que seja apurada a obrigação antecipada mediante a formulação de presunções logicamente sustentáveis, razoáveis, dentro de padrões normais e reiteradamente verificáveis, e sobretudo, que admitam a produção de provas contrárias à verdade por elas provisória e supostamente estabelecida.

Leciona o professor Sacha Calmon que

quando o poder constituinte derivado permitiu, mediante a Emenda 3/93 à Constituição de 1988, a Substituição Tributária para frente, condicionou a sua prática a que, em não se realizando a operação ou realizando-se esta por valor inferior ao presumido, se restitua de modo imediato e preferencial a quantia paga em excesso. Onde há poder há também limitação³⁰.

Para que haja um ajuste à realidade àqueles que sofrem a tributação antecipada, devem ser observadas três ordens de providências legais, sendo a primeira a imediata recuperação, indexada se for o caso, do imposto que compulsoriamente o substituto lhe cobrou, no caso de não vir a realizar o fato gerador suposto; a segunda, a compensação imediata retida maior, se menor for o valor da operação, antes suposta; a terceira, o direito de o adquirente do substituto, se contribuinte for, aproveitar o crédito daquele imposto pago pelo substituto para preservar o princípio da não cumulatividade.

No Estado de Rondônia, a Lei 688/96 que implantou o ICMS, estabelece no parágrafo 1º do artigo 26, que uma vez encerrada a fase com a realização efetiva do fato gerador presumido, não caberá ao Estado reclamar a diferença caso este fato seja realizado por valor superior ao presumido, nem ao contribuinte exigir qualquer restituição, caso ocorra o contrário, exceto se no pagamento do imposto tenha ocorrido qualquer erro ou outra circunstância que torne imperativa a correção.

³⁰ 1º Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. **Estudo sobre Substituição Tributária no ICMS, nos modelos regressivo e progressivo**. In: Temas de direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 81.

5.3 PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O princípio da igualdade ou do tratamento isonômico constitui um dos maiores freios à liberdade do legislador e, conseqüentemente ao uso de presunções e ficções. Manifesta-se diretamente no princípio da capacidade contributiva. Pela igualdade ou isonomia não se visa dar a todos idêntico e indiscriminado tratamento, mas determinar e controlar as desequiparações normativas entre pessoas, fatos e situações, de modo a assegurar a universalidade, evitar imposições arbitrárias, impedir injustificáveis concessões de privilégios e preferências, além de buscar uma redução das grandes disparidades e favorecer a igualdade das condições concretas em atendimento às normas programáticas da Constituição.

Consiste o princípio da igualdade um limite material à liberdade do legislador na medida em que reduz a diferença entre o mundo do ser e o mundo do dever-ser. Impede o legislador de criar equivalências jurídicas entre fatos, situações e pessoas que não encontrem relevante correspondência na realidade apta a justificá-las – aspecto negativo; determina-lhe o respeito às discrepâncias econômicas observadas – aspecto positivo. As semelhanças ou disparidades existentes no mundo fático, clamam pela fidelidade e coerência por parte do legislador e não podem as aludidas dessemelhanças ou similitudes ser ignoradas quando verificadas na realidade; ou arbitrariamente criadas no universo jurídico, por meio de presunções e ficções.

O juízo de correlação lógica e congruência entre as equiparações de efeitos jurídicos e as qualidades ínsitas aos fatos, situações e pessoas genericamente tipificadas deve ser uma preocupação tanto do Poder Legislativo – ao elaborar as leis, quanto do Poder Judiciário, ao aplicá-las. Logo os princípios da igualdade e isonomia são direcionados às atividades legiferante e judicante.

5.4 PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

Antes de comentarmos o princípio em apreço, faremos uma breve nota sobre o princípio da rígida repartição das competências tributárias. Alguns doutrinadores afirmam que caso o substituído suportar indevida oneração, ficando

impossibilitado de transferir integralmente ao consumidor final os valores que lhe foram cobrados pelo substituto a título de imposto, seu patrimônio será injustamente dilapidado. Esta conexão é feita observando a discriminação de competências tributárias definidas pela Constituição Federal, pois na medida em que o Estado ao tributar operações envolvendo o ICMS ou o IPI por fato presumido, pode extrair recursos do lucro ou do patrimônio do substituído. Segundo este princípio isto terminaria adentrando no campo de tributação sobre o patrimônio e a renda.

O Princípio do Não-confisco está estabelecido no artigo 150, IV da Constituição e se revela numa proibição de absorção de parte considerável ou de um todo do valor de propriedade do contribuinte. Visa evitar uma possível antinomia entre a tributação e o direito de propriedade, na medida em que impõe limites ao poder de tributar do Estado, determinando a preservação da propriedade privada como fonte de produção de riquezas e bases do sistema capitalista. É amplo e absoluto.

Consiste a propriedade um fato histórico extremamente antigo, antecedendo até mesmo às leis que a disciplinam. Sua organização atual é resultado de uma lenta evolução no transcurso dos séculos em meio a incontáveis acontecimentos. O direito de propriedade já foi considerado um dos direitos mais sagrados. Atualmente é limitado em prol do bem estar social, da saúde e segurança pública, da moral dos bons costumes e do seu caráter produtivo. Conclui-se então ser a propriedade um direito individual, subjetivo e relativo não mais absoluto, tendo sua relatividade por objeto o cumprimento de uma função social determinada pelo interesse geral e bem comum que a limitam mas não a anulam. Dessa forma, deve se evitar a sua concentração nas mãos de poucos e o seu exercício deve constituir um serviço para o bem comum.

O Estado necessita de transferência de recursos aos cofres públicos para manter suas funções básicas, dentre elas a ordem interna e o próprio respeito ao direito de propriedade. Neste ponto reside o paradoxal equilíbrio: a tributação não deve aviltar o direito de propriedade, mas é indispensável para que o Estado proveja e garanta sua proteção.

A Constituição brasileira veda aos entes tributantes utilizar tributo com efeito de confisco. A norma constitucional proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, capazes de provocar a perda do patrimônio como ocorreria em caso de confisco. Além do mais, uma tributação onerosa inibe os investimentos no país, trazendo insegurança econômica e prejudicando a preservação de um rendimento seguro, podendo haver emigração de capital para outros países.

O Estado deve evitar imposições de impostos transitórios destinados ao socorro de excepcionalidades de urgência e predestinação dos recursos arrecadados a uma causa diversa da que enseja sua instituição e cobrança. Tem-se como exemplo recente o caso da CPMF que, originariamente implantada para subsidiar a saúde terminou no bolo geral do orçamento destinada a diversos ministérios. A tolerância do povo é diretamente proporcional à legitimidade para tributar e ambos aumentam quanto maior for a satisfação e o retorno proporcionados pelo Estado.

Deve-se ressaltar que não violam a Constituição os impostos que por razões extrafiscais, são excessivamente onerosos com o propósito de determinar a atuação do indivíduo em conformidade com os interesses sociais ou impedir determinadas condutas reputadas nocivas à coletividade. Estes impostos são indispensáveis em qualquer Estado soberano, pois agem como protetores da economia interna e reguladores da oferta e procura, segundo previsões de abastecimento. Como exemplo temos o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o IOF, e o IPI em alguns casos.

No caso dos impostos plurifásicos, de pagamento fracionado e não cumulativos, sustenta-se a impossibilidade da ocorrência de confisco, pois o agente interveniente recupera o custo ao trasladar seu encargo ao consumidor final, embutindo-o no preço de venda do produto. Exceção poderá ocorrer quando a base de cálculo for presumida e superar o valor da venda final, já que não há possibilidade material de trasladar integralmente os valores cobrados dos substituídos e recolhidos aos cofres públicos. O excedente, caso houver, será

suportado pelo substituído, assumindo efeitos confiscatórios, vedados pela Constituição brasileira.

5.5 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Este princípio (previsto no artigo 155, § 2º, I da CF/88) leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e visa distribuir de forma equânime a carga tributária de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto.

A incidência sobre o consumo é a forma mais antiga de tributação. Sua presença tem sido observada na história como uma das principais fontes de recursos para o Estado. O professor Silva³¹ relata que a busca pela neutralidade dos impostos sobre o consumo primeiro se verificou na França, sofrendo um processo evolutivo passando por uma incidência cumulativa, iniciada em 31/12/1917 com a instituição da *taxe sur paiements* (taxa sobre pagamentos). Esta consistia na cobrança de 0,2% sobre todos os títulos de qualquer natureza, assinados ou não assinados, constante de pagamentos ou da entrega de valores devido a não comerciantes a qualquer título, ou devido a comerciantes em razão do exercício com o comércio, e de 10% sobre mobílias e objetos de luxo. De modesta eficácia arrecadatória e freqüentemente fraudada, revelou-se um grande fracasso sendo substituída pelo imposto sobre *les chiffre d'affaires*, em 1920.

Como citada anteriormente a *taxe sur paiements* foi sucedida pelo *l'impôt sur le chiffre d'affaires*³² (imposto em cascata), que passou a ser cobrado a partir de 1920 e consistia na tributação cumulativa de todo o montante de cada transação até seu último estágio de distribuição. Esta incidência cumulativa vigorou intocada em sua sistemática até 1936, quando foi instituída a incidência única na produção, que marca o primeiro passo em busca da neutralidade fiscal na tributação repercutente sobre o consumo. Previu-se então uma incidência única, no último estágio da produção, a alíquota de 6% sobre o valor de venda do produto pelo último negociante ou produtor (*dernier producteur fiscal*). Como consequência, verificou-se

³¹ Op. cit., p. 110.

³² Idem, p. 111.

manifestação de riqueza no comércio não atingida pela tributação e a demora na arrecadação, pois o Estado somente arrecadava após a conclusão de todo o processo produtivo.

Verificando que não estava surtindo efeito, o Estado Francês promoveu importante inovação com a lei de 24/09/1948, quando o regime de suspensão do pagamento até o final da produção foi substituído pela incidência em cada estágio, com o direito à dedução dos valores anteriormente pagos sobre a matéria-prima e demais insumos. Em 1954 houve uma reforma sendo instituída a *taxe sur valeur ajoutée*³³ (taxa sobre o valor agregado) tendo como inovações marcantes a dedução da totalidade dos impostos incidentes sobre os bens intermediários – crédito financeiro – e posteriormente a previsão da possibilidade do imposto incidente sobre a prestação de serviços. O processo se completou definitivamente com a reforma de 06/01/1966, que vigorou a partir de 1968, ocasião em que foi a incidência do TVA (Taxa de Valor Agregado) estendida ao varejo, aos artesãos e aos agricultores, tornando-se um genuíno imposto geral sobre o consumo. Desde 1978 as atividades não comerciais, as profissões liberais e algumas operações econômicas têm gradativamente atraído a incidência do TVA.

Os impostos plurifásicos, não cumulativos e de pagamentos fracionados, asseguram a neutralidade em favor da competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional, mantêm-se indiferentes à formação dos preços, permite a incidência da tributação sobre as mercadorias em seu maior valor de mercado com antecipação, ainda que parcial, de recursos que seriam devidos apenas no varejo e inclui todos os agentes econômicos das diversas etapas da produção e circulação no pólo passivo da obrigação de satisfazer o crédito tributário.

O princípio da não cumulatividade é o mais técnico de todos os princípios constitucionais tributários, pois ao direcionar a tributação para recair sobre o valor agregado faz com que o imposto pago nas diversas fases da circulação da

³³ GOVERNO DA REPÚBLICA FRANCESA. **Taxe sur Valeur Ajoutée** <http://www.legifrance.gouv.fr>, captado em 10/01/2008.

mercadoria corresponda à aplicação da alíquota devida sobre o valor da última operação.

Para que haja justiça fiscal, todo o imposto devido nas operações anteriores gera crédito ao contribuinte adquirente, não lhe cabendo investigar se aquele que lhe aliena efetivamente recolheu o valor destacado na nota fiscal. As inadimplências às obrigações principal ou acessória são de responsabilidade do alienante e deve ser objeto de fiscalização da fazenda pública que, por sua vez, podem ensejar a persecução penal do infrator, mas jamais pode sacrificar ou onerar o elo seguinte da cadeia de produção ou distribuição, exceto nos casos de conluio devidamente comprovado.

Leciona o professor Sacha Calmon³⁴ que os impostos plurifásicos e não-cumulativos são incompatíveis com as exonerações fiscais, sobretudo quando as imunidades e isenções de operações intermediárias impedem a transferência de créditos recolhidos anteriormente à operação imune ou isenta. Paradoxalmente, a não-incidência, seja por imunidade ou isenção, pode provocar elevação da carga tributária ao invés de sua esperada redução. A seguir, três situações que confirmam a retro citação:

Tabela 1: Operações sem isenção do imposto

	Contribuinte A		Contribuinte B		Contribuinte C		Contribuinte D	
	Entrada	Saída	Entrada	Saída	Entrada	Saída	Entrada	Saída
Valor da operação	100,00	200,00	200,00	400,00	400,00	600,00	600,00	800,00
Alíquota	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%
Crédito	17,00	0	34,00	0	68,00	0	102,00	0
Débito	0	34,00	0	68,00	0	102,00	0	136,00
Crédito anulado	0	0	0	0	0	0	0	0
Imposto a pagar	17,00		34,00		34,00		34,00	

Fonte: Acervo pessoal.

Analisando a tabela acima, pode-se observar que o valor cobrado pelo Estado nas quatro operações corresponde a R\$ 119,00. Caso não houvesse a aplicação do princípio da não cumulatividade, a carga tributária final seria R\$ 340,00.

³⁴ Op. cit., p.333-334.

Tabela 2: Operações com isenção do imposto na segunda etapa da circulação

	Contribuinte A		Contribuinte B		Contribuinte C		Contribuinte D	
	Entrada	Saída	Entrada	Saída	Entrada	Saída	Entrada	Saída
Valor da operação	100,00	200,00	200,00	400,00	400,00	600,00	600,00	800,00
Alíquota	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%
Crédito	17,00	0,00	34,00	0,00	0,00	0,00	102,00	0,00
Débito	0,00	34,00	0,00	Isento	0,00	102,00	0,00	136,00
Crédito anulado	0,00	0,00	34,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Imposto a pagar	17,00		0,00		102,00		34,00	

Fonte: Acervo pessoal.

Nesta situação, apesar de haver uma isenção na segunda etapa, em vez de redução da carga tributária, observa-se o seu aumento para o montante de R\$ 153,00. O contribuinte C transfere o ônus financeiro referente à isenção e os valores já recolhidos na operação precedente à exoneração. Isto aumenta o preço do produto em R\$ 34,00. Logo, conclui-se que a anulação ou estorno dos créditos anteriores à operação imune ou isenta, disposta no texto constitucional em relação ao ICMS, termina atentando contra o princípio da não-cumulatividade.

Tabela 3: Isenção na penúltima etapa das operações

	Contribuinte A		Contribuinte B		Contribuinte C		Contribuinte D	
	Entrada	Saída	Entrada	Saída	Entrada	Saída	Entrada	Saída
Valor da operação	100,00	200,00	200,00	400,00	400,00	600,00	600,00	800,00
Alíquota	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%
Crédito	17,00	0	34,00	0,00	68,00	0,00	0,00	0,00
Débito	0,00	34,00	0,00	68,00	0,00	Isento	0,00	136,00
Crédito anulado	0,00	0,00	0,00	0,00	68,00	0,00	0,00	0,00
Imposto a pagar	17,00		34,00		0,00		136,00	

Fonte: Acervo pessoal.

O valor total cobrado em todas as etapas corresponde a R\$ 187,00. A isenção ocorrida na terceira etapa determina um aumento cumulativo correspondente a R\$ 68,00.

Os dados acima exemplificados demonstram que nem sempre um benefício fiscal pode repercutir positivamente em uma cadeia produtiva. Imprescindível então um planejamento tributário feito por técnicos capazes visando antever algumas situações que, a primeira vista, parecem benéficas, mas, que não o

são na realidade. As isenções e imunidades somente funcionam, sem majorar o imposto plurifásicos e não-cumulativo, se forem integrais, isto é, envolvendo todos os elos da cadeia produtiva e de circulação ou, senão, evitar a incidência do imposto na última fase do ciclo, sem estorno de créditos. Imunidade ou isenção de operação intermediária implica a elevação cumulativa da carga tributária, quanto mais se aproxima da última etapa do ciclo produtivo.

Não pode haver limites infraconstitucionais à não-cumulatividade. Todas as restrições só são válidas se expressamente autorizadas na Constituição, portanto somente a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes. Também não merece prevalecer todas as normas infraconstitucionais que pretendam condicionar a fruição de créditos ao cumprimento de exigências formais concernentes à documentação. Esta tem função de prova e não substancial do ato e, embora necessária, falhas ou omissões nela contidas não tenham o condão de impossibilitar o exercício do direito constitucional à compensação. Porém, como segurança para o Estado, nos últimos anos, em todas as unidades da federação, só ocorre homologação de créditos de documentos considerados idôneos. Em havendo dúvida, é procedida consulta entre os fiscos dos Estados para atestar a veracidade da operação e a idoneidade do documento fiscal.

6. QUESTÕES DOUTRINÁRIAS E JURÍDICAS

6.1 CRÍTICAS AO INSTITUTO

Ives Gandra Martins³⁵ sustenta que a denominação “fato gerador presumido” previsto no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição demonstra que o legislador criou autêntico empréstimo compulsório, a ser devolvido sempre que o fato gerador de “efeitos especiais” não venha a ocorrer.

Apesar de não ser novo, o instituto da substituição tributária para a frente, a partir da sua constitucionalização, passou a ser criticado por muitos tributaristas importantes como Geraldo Ataliba, Aires Barreto, Hamilton Dias de Souza, Ives Gandra Martins, afirmando estes juristas que o instituto em pauta viola todos os princípios constitucionais brasileiros relativos aos tributos e interfere na competência tributária atribuída aos Estados-membros, sendo no fundo, um empréstimo compulsório.

6.2 REGULAMENTAÇÃO POR CONVÊNIOS E PROTOCOLOS

Já previa o artigo 23, parágrafo 6º da Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda Constitucional número 1 de 1969, que é a forma específica para a concessão ou revogação de isenções fossem feitas por convênios, na área do ICM (hoje ICMS). Posteriormente, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar número 24, de 7/01/1975, que fixou as regras para a formalização com vistas à

³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Aspectos da substituição tributária na Lei Complementar 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 59.

concessão das isenções e conceituou de modo amplo, abrangendo praticamente todos os incentivos fiscais relacionados com o ICM (artigo 1º parágrafo único).

Heron Arzua³⁶ leciona que a Constituição de 1988 renovou a necessidade de os incentivos fiscais serem concedidos e revogados mediante a decisão das unidades federadas, sem contudo, se referir à forma “convênio”. O item XII ‘g’ do artigo 155 descreve: cabe à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal isenções, incentivos fiscais e benefícios serão concedidos e revogados.

Pela lógica, os convênios dependeriam de ratificação pelas respectivas Assembléias Legislativas dos Estados, via Decreto Legislativo. Na prática, a ratificação dos convênios ocorre por intermédio de Decreto do poder executivo ou por mero decurso de prazo, ferindo o princípio da legalidade e da separação dos poderes (artigo 150, § 6º e 155, § 2º, XII, ‘g’ da CF/88).

A adoção da Substituição em operações interestaduais depende de Convênios ou Protocolo específicos, celebrados entre os Estados-membros (artigo 9º da LC 87/96). Para efeitos de esclarecimento, os Convênios para serem aprovados dependem da concordância de todos os representantes das vinte e sete unidades federativas; já os Protocolos podem ser firmados independentes de quorum, bastando a vontade dos entes interessados. As normas gerais sobre Substituição Tributária estão previstas no Convênio específico número 81/93 e alterações posteriores.

6.3 POSICIONAMENTOS DOUTRINÁRIOS E JURÍDICOS

Apesar das críticas ao instituto da substituição tributária por alguns doutrinadores, do outro lado, existem grandes juristas que não vêem ilegalidade ou impossibilidade material em sua aplicação. Como exemplos, os doutrinadores Sacha Calmon Navarro Coelho, Artur José Faveret Cavalcante, Heron Arzua, Roque Antonio Carraza, dentre outros.

³⁶ ARZUA, Heron. **A questão da legitimidade dos convênios no ICMS**. In Revista Dialética n. 47, p. 129.

O professor Heron Arzua³⁷ comenta:

(...) desde o início da vigência do ICM (1967), a Substituição Tributária foi adotada para certas mercadorias, tais como cigarros e bebidas. À época não houve qualquer contestação quanto a constitucionalidade desse método de arrecadação. A alegação de que haveria cobrança do tributo antes da ocorrência do fato gerador, demonstrava-se que praticamente todo o sistema normativo brasileiro assim era concebido. Inúmeros impostos e taxas estabelecidos nas Leis Federais, Estaduais e Municipais eram cobrados antes do fato impositivo respectivo. O imposto de transmissão inter vivos deve ser pago antes da lavratura da escritura pública, a qual há de ser levada ao registro imobiliário, este sim o fato gerador do imposto já pago. O imposto de exportação é exigido antecedentemente à saída do bem exportado, saída essa que é suporte de incidência do tributo. O imposto de renda das empresas é normalmente cobrado antes da configuração da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos. A taxa judiciária e as custas judiciais devem ser pagas, na maioria dos casos, previamente ao ajuizamento da petição inicial de qualquer ação, antes, portanto, da prestação do serviço público que lhes dá causa. As taxas de polícia, em geral, também são cobradas anteriormente ao efetivo exercício do poder de fiscalização. E assim por diante.

Inicialmente se verificou uma divergência de entendimento no Superior Tribunal de Justiça entre a primeira e a segunda turma da primeira sessão do STJ. A primeira turma defendendo a tese contrária à possibilidade jurídica da Substituição Tributária para frente. A segunda turma preconizando a tese favorável à admissibilidade jurídica da aludida substituição. Isto ocorreu até meados dos anos 90.

O terceiro grupo de acórdãos demonstra a fase da predominância no âmbito da primeira sessão do Superior Tribunal de Justiça do entendimento de que a Substituição Tributária para frente é compatível com o Sistema Jurídico brasileiro. Ao julgar o Recurso Especial número 35.570-2/SP o relator Ministro Garcia Vieira solidificou o entendimento que passou a ser referência aos próximos julgamentos, com o seguinte teor:

(...) com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência da Lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. Recurso provido. (...) Brasília 10 de setembro de 1993.

³⁷ ARZUA, Heron. **Lei Complementar 87/96**. In Palestra realizada no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT), em 07/11/96, editado por IOB, 1997.

Sobre o direito de ressarcimento no caso de base de cálculo superior ao valor efetivo da operação, a doutrina sempre entendeu que o excesso do tributo pago antecipadamente deve ser restituído ao contribuinte, sendo este o teor de inúmeras sentenças de Juízes de primeira instância, Tribunais de Justiça e o próprio STJ. No entanto, o Supremo Tribunal Federal, ao decidir o mérito da ADIn 1851/AL, relatada pelo Ministro Ilmar Galvão reconheceu a eficácia do Convênio ICMS número 13/97, na parte em que vedava a restituição do ICMS pago a maior pela diferença de preço entre a base de cálculo estimada e a real. A Suprema Corte entendeu que a base de cálculo do ICMS fixada na Substituição Tributária é definitiva, pouco importando o preço da efetiva e real operação ou prestação. Portanto, para o STF, só se admite a restituição imediata e preferencial do imposto pago antecipadamente quando não ocorrer o fato gerador presumido.

7. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ESTADO DE RÔNDONIA

7.1 INÍCIO

Desde a implantação do Estado que alguns produtos têm o recolhimento do ICM de forma antecipada. Este imposto foi primeiramente instituído pelo artigo 5º e seguintes do Decreto Lei número 4, de 31/12/1981 (Código Tributário do Estado de Rondônia), e regulamentado pelo Decreto número 109 de 29/03/1982. O Título IX do referido Decreto disciplinava os regimes especiais de tributação. Em seu artigo 311, estabelecia que nas operações relativas a cerveja, chope, refrigerantes e bebidas alcoólicas o imposto seria retido na fonte pelo respectivo fabricante, distribuidor ou comerciante atacadista, mediante Substituição Tributária. O parágrafo segundo do citado artigo estabelecia os percentuais de agregação a ser acrescido aos produtos, que consistia em 50% (cinquenta por cento) para refrigerantes e cervejas e 70% (setenta por cento) para chope e outras bebidas alcoólicas. Previa também em seu artigo 313 que as operações relativas à farinha de trigo, teriam o imposto recolhido de forma antecipada, com percentual de agregação de 150% (cento e cinquenta por cento).

As operações relativas ao cigarro e outros derivados do fumo estavam disciplinadas no artigo 322 do Decreto 109/82, onde previa a retenção do imposto por Substituição Tributária no ato da operação promovida pelo fabricante e destinada a revendedor atacadista e comerciante varejista.

Após a aprovação da Constituição de 1988, por falta de Lei Complementar específica conforme determinado na Constituição e utilizando-se de

autorização prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os Estados firmaram o Convênio ICMS 66/88, publicado no DOU (Diário Oficial da União) de 16/12/1988 permanecendo ativo até a edição da Lei Complementar número 87/96. Resguardados no referido Convênio os Estados firmaram novos Convênios e Protocolos dispondo sobre a Substituição Tributária progressiva para diversos produtos, principalmente aqueles de poucos produtores e rápida circulação, tais como combustíveis, pneus, cimento, farinha de trigo, óleo comestível, bebidas, etc. Essa situação, perdurou até o início do ano 2000, quando, seguindo uma tendência dos demais Estados, Rondônia passou a ampliar a cobrança antecipada interna.

7.2 EVOLUÇÃO DO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ESTADO

Com a Constituição de 1988, o Estado implantou o então criado ICMS pela Lei 223 de 27/01/1989. Em seu artigo 29 e incisos, esta Lei disciplinava os casos de responsabilidade por substituição. Tendo por base esta autorização legislativa, o Estado editou o Decreto número 5.830 de 03/03/1993 estabelecendo novas regras para a Substituição Tributária. Em seu artigo primeiro discriminou os produtos e fixou os respectivos percentuais de agregação. Permaneceram inalterados os Convênios e Protocolos preexistentes.

No ano de 1996 foi aprovada a Lei Complementar número 87, tornando sem efeito o Convênio 66/88 e os Estados tiveram que adequar as suas legislações ao novo mandamento legal. Em Rondônia, aprovou-se a nova Lei do ICMS sob o número 688/96, sendo posteriormente alterada pelas Leis 765/97, 787/98, 828/99, 866/99, 869/99, 952/00, 1057/02 e 1239/04. Esta Lei dispõe sobre a responsabilidade de terceiros em seus artigos 9, 10 e 11. Em seus artigos seguintes disciplina o contribuinte substituto (artigos 12, 13 e 14), vindo em seu artigo 24 dispor sobre a base de cálculo da Substituição Tributária, listando o parágrafo 6º deste mesmo artigo as mercadorias e serviços sobre os quais poderá a Coordenadoria da Receita Estadual cobrar a Substituição Tributária.

A partir de 1998 houve gradativamente a ampliação de produtos sujeitos à Substituição Tributária Interna (não sujeita a Convênios e Protocolos), sendo estes itens listados no Anexo V ao regulamento do ICMS do Estado de Rondônia (Dec.

8321/98). Em 2004, baseado na autorização dada pela Lei número 1.291/03, o Estado editou o Decreto 11.140 instituindo o ICMS Antecipado para praticamente todos os produtos que entram no território do Estado, tendo seus efeitos a partir de 01/08/2004. Este tipo de cobrança antecipa parte do imposto sem encerrar a fase de tributação e o valor pago será utilizado como crédito nas saídas posteriores das mercadorias. Consiste na aplicação de um valor agregado de acordo com a origem do produto. Possibilita ao Estado maior garantia do crédito tributário e maior controle na circulação das riquezas dentro de seu território.

Tabela 4: Estado de Rondônia – Comparativos de arrecadação do ICMS antes e após a utilização abrangente do instituto (valores em reais)

ANO	VALOR	VARIAÇÃO % EM RELAÇÃO AO ANO ANTERIOR	IPCA	CRESCIMENTO REAL
1997	357.767.000	Ano-base	5,22	-
1998	302.805.000	(-15,37)	1,65	(-17,02)
1999	359.089.000	18,58	8,94	9,64
2000	516.690.000	43,88	5,97	37,91
2001	557.722.000	07,94	7,77	0,17
2002	626.047.000	12,25	12,53	-0,28
2003	865.536.000	38,25	9,30	28,95
2004	1.057.534.000	22,18	7,60	14,58
2005	1.243.724.000	17,60	5,69	11,91
2006	1.332.706.000	07,15	3,14	4,01

FONTE: MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ
Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE

Analisando a tabela acima, observa-se significativo aumento na arrecadação do ICMS a partir de 1999, com a implantação mais abrangente da Substituição Tributária no Estado e conseqüente aumento do controle fiscal. No ano 2000 esse aumento foi ainda maior tendo em vista que, além da cobrança do imposto por Substituição Tributária da maioria dos produtos, houve um investimento maciço na informatização do fisco estadual, com a automatização de todos os controles de arrecadação. Em 2003 houve expressivo aumento na arrecadação do ICMS em razão da mera ampliação dos controles fiscais sendo destacada a contratação de novos auditores. Seguiu o crescimento em 2004 e 2005 em razão

principalmente da implantação da cobrança antecipada do imposto (Decreto 11.140/04), consistindo essa dinâmica numa Substituição Tributária parcial (sem encerramento de fase), podendo o imposto pago na forma antecipada ser utilizado como crédito nas saídas posteriores. A partir daí, a arrecadação vem se mantendo sem muitas oscilações, com um crescimento razoável proporcional à circulação de riquezas no Estado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificou-se no presente trabalho que a utilização de abstrações generalizantes para proporcionar maior garantia e eficácia na arrecadação do crédito tributário pela redução simplificadora da complexidade fática, torna a aplicação da norma tributária mais fácil e cômoda, além de auxiliar no combate à evasão fiscal ilícita. As presunções têm demonstrado serem mais adequadas e mais racionais no combate à evasão fiscal do que outras normas gerais antielisivas, que tolhem a liberdade do contribuinte em sua legítima busca por minimização de custos, além de gerar contenciosos que, na maioria das vezes, nem julgados são, beneficiando os sonegadores com a prescrição e, de outro lado, praticando injustiça com os empresários cumpridores de suas obrigações.

Ficou evidenciado no texto que a elaboração de abstrações generalizantes e a inclusão no pólo passivo da obrigação tributária de responsáveis, seja por transferência, cumulação ou substituição, aumentam as possibilidades de arrecadação dos tributos. Observou-se que na substituição tributária progressiva, são utilizadas duas presunções para viabilizar a cobrança antecipada que é o fato gerador presumido e a base de cálculo estimada.

Sendo assim, apesar de alguns doutrinadores denunciarem com veemência sua inconstitucionalidade, as observações mostram ser a Substituição Tributária Progressiva juridicamente sustentável e economicamente tolerável, desde que praticada respeitando os princípios constitucionais tributários. Verificou-se também clara distinção entre o Substituto, que é um agente de percepção, e o Retentor, um mero agente de arrecadação. Ficou esclarecido que o Retentor nada

cobra ou recebe do contribuinte, mas desconta uma parcela dos valores que lhe deve pagar e a entrega ao Estado a título de antecipação do imposto. O Substituto, por sua vez, cobra e recebe do substituído o montante a ser recolhido. Além do mais, o retentor não substitui o contribuinte que permanece ocupando o pólo passivo da obrigação tributária com o direito da dedução dos valores antecipadamente retidos.

Após analisar toda a estrutura jurídica do Instituto, conclui-se que apesar de tecnicamente não ser sujeito passivo da obrigação tributária principal, o substituído faz jus à restituição de valores indevidamente recolhidos pelo substituto, nos termos do artigo 165 do CTN. Tem ele legitimidade para pleitear em nome próprio, devendo esta restituição ser imediata e preferencial sem condicionantes formais ou temporais, sob pena de se constituir o recolhimento a maior em um autêntico empréstimo compulsório.

Logo, pelo exame de diversas doutrinas e pelas decisões dos tribunais, não restam dúvidas ser a Substituição Tributária por fato futuro prevista no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal uma verdadeira substituição, chegando-se a esta conclusão independentemente de análise da constitucionalidade da norma. Existe a substituição porque autoriza o legislador a exigir do contribuinte na primeira ocorrência do fato gerador o tributo, que será devido em todos os fatos que presumivelmente ocorrer.

REFERÊNCIAS

ARZUA, Heron. **A questão da legitimidade dos convênios no ICMS.** In Revista Dialética n. 47.

BALEEIRO, Aliomar. O responsável tributário em sentido restrito. In: **Direito tributário brasileiro.** Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária.** São Paulo: Dialética. 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BODDA, Pietro. **Il Sostituto d'imposta.** *JUS – Rivista di Scienze Giuriche, anno II, fascicolo II, v. XIX, aprile-giugno, 1941.*

BORGES, José Cassiano e REIS, Maria Lúcia Américo dos. **O ICMS ao alcance de todos.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional.** 6ª ed, Coimbra: Almedina, 1993.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Codificação do direito tributário.** Rio de Janeiro: Instituto brasileiro de direito tributário, 1955.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A substituição tributária por fato gerador futuro: Emenda Constitucional 3 à Constituição de 1988.** *Repertório IOB de jurisprudência* 16/319, 2ª quinz. Ago. 1993.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONFAZ. **Boletim de arrecadação do ICMS nos Estados.** Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/> Captado em 10/01/2008.

COSTA, Alcides Jorge. **ICMS e substituição tributária**. Revista dialética de direito tributário, n. 2/74.

FONSECA, Nelson Borges da (Org.). **Código Tributário do Estado de Rondônia – Decreto lei nº 4, de 31/12/1981. Regulamento do ICM – Decreto nº 109 de 29/03/1982 e Legislação Correlata. Ano 1, nº 1**. Porto Velho: Legis Bancos editora Ltda. 1982.

GOVERNO DA REPÚBLICA FRANCESA. **Taxe sur valeur ajoutée**. Disponível em <http://www.legifrance.gouv.fr>, captado em 10/01/2008.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS e COFINS**. São Paulo: IOB, 1997.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. VI.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A substituição tributária no fato gerador do imposto**. Repertório IOB de jurisprudência, 20/408, 2ª quinzena. Outubro. 1993.

_____. **Aspectos da substituição tributária na Lei Complementar 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS – Substituição tributária**. 1ª ed. 2001, Curitiba: Juruá, 2006.

SANTANA, Maria Lúcia Levy Malta. **O diferimento no ICMS**. 1ª ed. Campinas: Julex livros Ltda, 1992.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Substituição tributária e cobrança antecipada do ICMS**. São Paulo: dialética, 1996.